



Solução de Consulta nº 114 - Cosit

Data 26 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE SAÚDE. PERCENTUAL PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS.

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput*, § 1º, III, “a”, e § 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 1º, II, “a”, §§ 3º e 4º, art. 215, § 2º; Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE SAÚDE. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. REQUISITOS.

A partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL devida pela pessoa jurídica tributada com base no resultado presumido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de

sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, “a”, § 2º, e art. 20, *caput*; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966 e 982; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 29 e 41, VI; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 30, 31 e 38, II; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 1º, II, “a”, §§ 3º e 4º, art. 34, § 2º, art. 215, §§ 1º e 2º; Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012; Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta quando versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei ou sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, incisos V e VI; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos VII e IX.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, “com a finalidade de recolher seu IRPJ e CSLL sob a base presumida de 8% e 12% respectivamente”.

2. Descreve os “fatos” nestes exatos termos (em negrito no original):

A autora, sociedade empresária desde XXX (DOC I) no ramo de cardiologia, com seu endereço social situado a XXX, conforme o contrato firmado entre as partes (DOC II). A empresa é responsável por todo o setor de Hemodinâmica.

A sociedade tem em seu quadro, profissionais da mesma categoria (médicos) e abaixo transcrevemos todas as atividades da empresa:

Prestação de serviços médicos, exames complementares em cardiologia, eletrocardiograma, colocação de stents, ecocardiogramas, atendimento ambulatorial a pacientes internados, procedimentos cirúrgicos.

Tem em seu quadro de funcionários, técnicos de enfermagem, motoristas, enfermeiros, auxiliares administrativos, fazendo com que seus custos sejam maiores do que um “simples consultório”. Anexamos a Sefip com a relação de funcionários existentes na data de entrada desta consulta. (DOC. 03)

Como podemos observar, a sociedade presta serviços dentro do hospital, inclusive para uma melhor visualização do exposto, anexamos diversas notas

fiscais dos serviços prestados, (DOC. 04) a fim de que os membros julgadores dessa questão possam atestar as informações prestadas.

A sociedade possui a inscrição junto a Vigilância Sanitária Estadual (DOC.05) e registro junto ao Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde (DOC. 06).

3. Assevera então que a “Lei 9.249/95 deixou claro que a impetrante faz jus ao benefício”, e transcreve o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Transcreve ainda excertos sob os títulos “SOLUÇÃO DE CONSULTA 65 DE 30/12/2013 DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL”, “SOLUÇÃO DE CONSULTA 185 DE 03/08/2010 DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL”, “SOLUÇÃO DE CONSULTA 13 DE 07/02/2012 DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL” e “TRF 1 - AGRAVO DE INSTRUMENTO : AG 67268 DF 0067268-86.2012.4.01.0000” – sem fazer comentários sobre eles.

4. Ao final, apresenta seu “pedido”:

Diante de todo o explanado acima, requer a impetrante fazer jus ao benefício da alíquota reduzida de IRPJ e CSLL e que possa compensar o IRPJ e CSLL que foi pago com a base presumida de 32% desde a data de XXX, data esta em que a empresa transformou-se em sociedade empresária limitada até a data do julgamento e após reconhecida a redução possa então recolher seu IRPJ e CSLL com as bases de 8 e 12% respectivamente.

Fundamentos

5. Preliminarmente, é mister assentar que o processo administrativo de consulta (sobre “dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado” – art. 46, caput, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972) tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da **interpretação** da legislação tributária, não se constituindo a solução de consulta em instrumento declaratório do preenchimento de requisitos legais exigidos para o gozo de vantagens fiscais, a exemplo da aplicação dos percentuais reduzidos de presunção do lucro em questão – a qual sequer depende de prévio reconhecimento pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), bastando que a própria interessada verifique o cumprimento das condições estabelecidas pela Lei e pelos atos normativos pertinentes.

5.1. Aliás, a verificação do efetivo cumprimento de tais requisitos requer a apreciação de provas, tarefa que se desenvolve no curso de ações fiscais, no exame de processos relativos a restituição ou declaração de compensação ou, ainda, no julgamento de processos administrativos para exigência de crédito tributário, mas se mostra incompatível com os pressupostos do instituto da consulta

5.2. Portanto, esta Solução de Consulta limitar-se-á a prestar esclarecimentos à consulente relativamente à interpretação do dispositivo por ela apontado (art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995), adotada pela RFB, levando em consideração a sua atividade. Competirá a ela própria, diante desses esclarecimentos, avaliar se cumpre os requisitos estabelecidos na legislação para aplicação dos mencionados percentuais reduzidos, o que, por evidente, é passível de aferição pela Administração Tributária, mediante procedimento de fiscalização.

6. A base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) devido pelas empresas optantes pelo lucro presumido é determinada pela soma das seguintes parcelas (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996):

a) o valor resultante da **aplicação dos percentuais** de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração (trimestre);

b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo item anterior e demais valores determinados na legislação, auferidos nesse mesmo período.

7. No que concerne à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, o art. 29, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que ela corresponderá à soma, no período de apuração (trimestre):

a) dos valores de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995; e

b) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos no período.

8. Transcrevem-se os mencionados dispositivos da Lei nº 9.249, de 1995, na parte que interessa ao exame da questão (destacou-se):

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de **serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia**, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. (Redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.)*

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

(...)

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

8.1. Cabe comentar que o art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, promoveu alteração na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, a fim de acrescentar como exceção constante nessa alínea, **além dos serviços hospitalares**, os serviços “de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa”. Essa alteração entrou em vigor, segundo disposto no art. 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008, a partir de **1º de janeiro de 2009**.

9. Conforme se constata da leitura dos dispositivos transcritos, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, no seu *caput*, um percentual geral de **8%** (oito por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta, e, no seu § 1º, percentuais específicos para determinadas atividades, com destaque para o estipulado na alínea “a” do inciso III do § 1º, de **32%** (trinta e dois por cento), concernente à atividade de prestação de serviços em geral, **exceto** as “de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, medicina nuclear e análises e patologias clínicas”, atividades cujas receitas se sujeitam ao percentual geral de **8%** (oito por cento).

10. Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 20, *caput*, da Lei nº 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido submetem-se à aplicação do percentual geral de **12%** (doze por cento) sobre a receita bruta, **exceto** as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15 dessa Lei, cujo percentual corresponderá a **32%** (trinta e dois por cento). Visto que os serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia (e outros) estão entre as exceções da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, eles se classificam na regra geral – percentual de **12%** (doze por cento).

11. Constata-se, ainda, que o benefício de utilização dos percentuais reduzidos de presunção do lucro, para obtenção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativamente aos indigitados serviços de assistência à saúde, está restrito às empresas organizadas sob a forma de **sociedade empresária** e que, cumulativamente, **atendam às normas estabelecidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)**.

12. É importante destacar o conteúdo do § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, segundo o qual “no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade”.

13. A Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, embora trate essencialmente da “retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da

administração pública federal”, veio dispor sobre a modificação produzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, desta forma (sublinhou-se):

Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015)

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) móvel instalada em ambulâncias de suporte avançado (Tipo “D”) ou em aeronave de suporte médico (Tipo “E”); e

II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instalada em ambulâncias classificadas nos Tipos “A”, “B”, “C” e “F”, que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que as prestadoras desses serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), será devida a retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6147. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015)

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput aos demais serviços previstos na Atribuição 4: Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia, da Resolução RDC nº 50, de 2002, da Anvisa. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015)

(...)

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido no art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do § 7º do art. 2º, os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.

14. Mais recentemente, a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, a qual “dispõe sobre a determinação e o pagamento” do IRPJ e da CSLL, igualmente veio cuidar do assunto, nos dispositivos abaixo reproduzidos (destacou-se):

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa);

(...)

§ 3º Para fins de aplicação do disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º, entende-se como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II - Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

§ 4º O disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º não se aplica:

I - à pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples;

II - aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro; e

III - à pessoa jurídica prestadora de serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares (home care).

(...)

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:

(...)

§ 2º Para as atividades de prestação dos serviços referidos na alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 33 e de serviços de transporte, inclusive de carga, o percentual de que trata o caput será de 12% (doze por cento).

(...)

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

(...)

15. A respeito desses atos normativos, é de salientar, primeiramente, o conceito de **serviços hospitalares**, inserto no art. 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012: são serviços hospitalares “aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa” (observadas as exceções do parágrafo único desse artigo).

15.1. No que toca aos **serviços de auxílio diagnóstico e terapia** (e outros), referidos no art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, e no art. 33, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, impende expor as orientações exaradas por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de agosto de 2012 (ementa publicada no Diário Oficial da União – DOU, de 30.08.2012), e na Solução de Divergência Cosit nº 14, de 29 de julho de 2013 (ementa publicada no DOU de 14.08.2013).

15.1.2. De acordo com essas Soluções, a norma introduzida pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 2008, incluiu como gênero (no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995) os “serviços de auxílio ao diagnóstico e terapia”, pertencentes à “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao **Apoio ao Diagnóstico e Terapia**” (grifou-se) do anexo da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, mas listou apenas algumas espécies desse gênero.

15.1.3. Ao perquirir se essa lista seria exaustiva, abrangendo apenas as atividades arroladas na norma (patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas), a conclusão foi a de que, consoante interpretação consignada no parágrafo único do art. 31, conjugado com o inciso II do art. 38 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, **todos os serviços arrolados** na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº

50, de 2002, estão entre os que se sujeitam à tributação segundo a regra prevista no artigo objeto de nova redação.

15.2. Quanto ao **atendimento às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)**, requisito estabelecido no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, há que se observar o disposto no § 3º do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 (sublinhou-se):

(...) entende-se como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II - Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal

15.3. Dessa Instrução Normativa, convém destacar o § 4º do art. 33, segundo o qual não se aplicam os percentuais reduzidos de presunção do lucro na hipótese de (grifou-se):

a) pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples;

b) **serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro;** e

c) à pessoa jurídica prestadora de serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares (*home care*).

16. No que se refere à **organização sob a forma de sociedade empresária**, outro dos requisitos estipulados pelo art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, observe-se que a definição legal de “empresário” e de “sociedade empresária” é dada pelos arts. 966 e 982 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), a seguir transcritos (destacou-se):

*Art. 966. **Considera-se empresário** quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.*

*Parágrafo único. **Não se considera empresário** quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão **constituir elemento de empresa.***

(...)

*Art. 982. **Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.***

16.1. As definições de empresário e de sociedade empresária, formuladas pelo Código Civil, referem-se, respectivamente, à pessoa física que emprega seu capital e organiza a empresa individualmente e à pessoa jurídica nascida da união de esforços de seus integrantes. A lei requer, para a existência do empresário ou da sociedade empresária, que haja o exercício profissional de atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, e exclui expressamente do conceito de “atividade própria de empresário” o exercício de profissão

intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir **elemento de empresa**.

16.2. O elemento de empresa, mencionado no texto legal, diz respeito ao agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações), constituindo um conjunto de atividades organizadas que visam a atingir os objetivos sociais da entidade, mediante o desenvolvimento de atividade profissional e lucrativa. **Não se configura o elemento de empresa**, portanto, quando há a simples prestação de serviços médicos pessoais, **mormente quando realizada exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica**. É necessário haver uma organização econômica da atividade médica, em que a profissão intelectual constitua meramente um dos elementos da organização.

16.3. Em suma, a constituição da pessoa jurídica formalmente como sociedade empresária, por si só, não lhe atribui o tratamento que a lei estabelece como exclusivo às sociedades empresárias; ela precisa estar efetivamente assim organizada, de direito e de fato.

17. No que respeita às espécies de serviços médicos incluídos entre serviços de “auxílio diagnóstico e terapia”, a que se reporta o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, recomenda-se à consulente a leitura da Solução de Consulta Cosit nº 47, de 19 de fevereiro de 2014, em razão de ela versar sobre algumas atividades que se julgam similares às suas. A íntegra dessa Solução de Consulta está disponível no sítio da RFB na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu “Onde Encontro”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

17.1. Vale assinalar que as Soluções de Consultas Cosit (e as Soluções de Divergência) editadas após a entrada em vigor da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, “a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento” (art. 9º).

18. A consulente alude ainda à possibilidade de “compensar o IRPJ e CSLL que foi pago com a base presumida de 32% desde a data de 13/03/2013 (...)”. Ora, o art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 1966), garante ao sujeito passivo o “direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”, no caso de “cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido” (sublinhou-se).

18.1. Por seu turno, o art. 74 (*caput*) da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme autorizado pelo art. 170 do CTN, estatui que “o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”, a qual (§ 1º) “será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (sublinhou-se).

18.2. A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela RFB estão minudentemente disciplinadas na Instrução Normativa RFB nº

1.717, de 17 de julho de 2017, cujo Capítulo V (arts. 65 a 97-A) trata especificamente da compensação. Na época da apresentação da consulta, essa matéria era disciplinada, de igual forma, na Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, constando o regramento da compensação no seu Capítulo V (arts. 41 a 68).

18.3. Nesta parte, portanto, é ineficaz a consulta, em razão de versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei e disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação, por força do art. 52, incisos V e VI, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, incisos VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Conclusão

19. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

a) a partir de 1º de janeiro de 2009, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplicam-se os percentuais de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares e da prestação dos serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 2002, desde que a prestadora dos serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atenda às normas da Anvisa; caso não atendidos esses requisitos, ambos os percentuais serão de 32% (trinta e dois por cento) – arts. 25, inciso I, e 29, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 15, *caput*, e § 1º, inciso III, alínea “a”, e 20, *caput*, da Lei nº 9.249, de 2005; e arts. 29 e 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008;

b) é ineficaz a consulta na parte em que ela questiona se pode “compensar o IRPJ e CSLL (...)”, em razão de versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei e disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação, nos termos do art. 52, incisos V e VI, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, incisos VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Encaminhe-se para revisão.

Assinado digitalmente
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinado digitalmente
CELSO TOYODA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit